

Berekening meerwaarde gebouwd onroerend goed en vereiste van geregistreerde aannemer:
geen schending van het gelijkheidsbeginsel?

Arrest Grondwettelijk Hof nr. 183/2009 d.d. 12 november 2009

Feiten en procedure

Een belastingplichtige koopt in 2003 een perceel grond met een woning in oprichting. Nadat het onroerend goed werd afgewerkt, deels door een geregistreerd aannemer, deels door de belastingplichtige zelf, verkoopt deze laatste het goed in 2004.

De belastingadministratie beslist de belastingplichtige te belasten op de door hem bij de verkoop gerealiseerde meerwaarde overeenkomstig artikel 90, 10° WIB92. Bij de bepaling van de meerwaarde houdt de administratie rekening met de door geregistreerde aannemers uitgevoerde werken, maar niet met de werken van de belastingplichtige.

De belastingplichtige dient hierom bezwaar in de bij gewestelijke directeur, die de oorspronkelijke aanslag bevestigt. De zaak wordt aanhangig gemaakt bij de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, die de vordering van de belastingplichtige ongegrond verklaard. Tegen dit vonnis stelt de belastingplichtige hoger beroep in. In het kader van deze procedure stelt het Hof van Beroep van Antwerpen twee prejudiciële vragen aan het Grondwettelijk Hof.

Arrest van het Grondwettelijk Hof

Een eerste vraag die aan het Hof werd voorgelegd was volgende:

“Schendt artikel 101, §2, tweede lid WIB92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre de belastingplichtige die een gebouw heeft opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed toestaat de prijs van het opgetrokken gebouw in rekening te brengen zonder acht te slaan op het feit of de werken werden uitgevoerd door een geregistreerd aannemer, door een niet-geregistreerd aannemer of door de belastingplichtige zelf, terwijl de belastingplichtige die een bestaand gebouw verkregen heeft enkel de kosten van werken door een geregistreerd aannemer in rekening mag brengen en niet de kosten van de werken door een niet-geregistreerd aannemer, noch de kostprijs van de materialen indien hij zelf de werken heeft verricht?”

Het Grondwettelijk Hof stelt dat de wetgever voor het bepalen van de verkrijgingsprijs van een gebouw dat door de belastingplichtige wordt opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed, slechts rekening kon houden met de prijs die tot maatstaf van heffing van de BTW heeft gediend. Het is, aldus het Hof, immers onmogelijk om zoals voor gebouwde onroerende goederen rekening te houden met de prijs waarvoor het gebouw door de belastingplichtige of door de schenker werd verkregen. Vermits in het stelsel van de BTW bij het bepalen van de maatstaf van heffing rekening wordt gehouden met alle werken, inclusief de werken uitgevoerd door een niet-geregistreerd aannemer, oordeelt het Hof dat het niet kennelijk onredelijk is om bij het bepalen van de meerwaarde van een door de belastingplichtige op een ongebouwd onroerend goed opgetrokken gebouw eveneens rekening tot houden met alle werken.

Daarnaast werd ook volgende vraag voorgelegd:

“Schenkt artikel 101, §2, derde lid WIB92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de aftrek toelaat van werken, in de mate dat ze worden uitgevoerd door een geregistreerd aannemer met door hem aangekochte materialen, daar waar de werken, uitgevoerd door een niet-geregistreerd aannemer en de materialen verworven en verwerkt door de belastingplichtige zelf niet in aanmerking mogen worden genomen?”

Het Hof verwijst in zijn beslissing naar het doel van de registratie van aannemers, namelijk zwartwerk bestrijden. Gelet op die doelstelling acht het Hof het niet kennelijk onredelijk dat bij het bepalen van de verkrijgingsprijs geen rekening wordt gehouden met werken die zijn uitgevoerd door een niet-geregistreerd aannemer. Het Hof acht het evenmin onredelijk dat de belastingplichtige niet de kosten van de door hemzelf aangekochte bouwmaterialen in rekening mag brengen. Aldus wordt vermeden dat die bouwmaterialen door een aannemer worden aangewend, zonder dat hij voor die werken een factuur uitgeeft.

Het Hof stelt aldus dat artikel 101, §2, derde lid WIB92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schendt.

Bespreking van het arrest

Algemeen wordt aangenomen dat de grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie het instellen van een verschil in behandeling tussen categorieën van personen niet uitsluiten, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en de aard van de geldende beginselen. Er is aldus sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel¹.

Op basis van deze omschrijving blijkt dat verscheidene criteria vervuld moeten zijn opdat een verschillende behandeling aanvaardbaar zou zijn. Wij baseren ons hiervoor op de criteria zoals die doorheen de jaren in rechtspraak van het Grondwettelijk Hof werden ontwikkeld². We zullen hierna nagaan of deze criteria in het voorliggende arrest door het Grondwettelijk Hof op voldoende wijze werden onderzocht.

Vergelijkbaarheid van de rechtssituaties

¹ S. VAN CROMBRUGGE, “De gelijkheid in het fiscaal recht”, in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Biblo, Kalmthout, 2007, 16; P. PEETERS, “De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof”, in A. ALLEN (ed.), *Twintig jaar Arbitragehof*, Kluwer, Mechelen, 2005, 126; Cassatie 14 maart 2008 met noot MAGREMANNE, J.P., *JMLB* 2009, 36, 1703.

² S. VAN CROMBRUGGE, “De gelijkheid in het fiscaal recht”, *I.c.*, 11-61; P. PEETERS, “De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof”, *I.c.*, 124-140; K. RIMANQUE, “De paradoxale werking van het gelijkheidsbeginsel”, *R.W.* 1992-1993, nr. 1, 6 – 15.

³ P. PEETERS, “De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof”, *I.c.*, 127.

Alvorens kan worden overgegaan tot het eigenlijke onderzoek van het middel afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, dient het Grondwettelijk Hof na te gaan of de aangevoerde categorieën wel voldoende vergelijkbaar zijn³.

In casu is de vergelijkbaarheidstoets niet uitdrukkelijk aan de orde gekomen. Hieruit kan worden afgeleid dat het Grondwettelijk Hof het bestaan van een voldoende vergelijkbaarheid, terecht, impliciet heeft aangenomen⁴. Men kan aldus stellen dat het Hof de realisatie van een meerwaarde gerealiseerd bij de verkoop van een gebouw opgetrokken op een voorheen verkregen onbebouwd onroerend goed vergelijkbaar acht met de meerwaarde gerealiseerd op een verkregen gebouw.

Wettigheid van het nagestreefde doel

Het doel van de betwiste maatregel en aldus de verschillende behandeling dient geoorloofd te zijn⁵. In casu verwijst het Hof hiervoor uitdrukkelijk naar het doel van de registratie van aannemers zoals uiteengezet in de parlementaire voorbereiding. Het stelsel van de registratie van de aannemers werd destijds ingevoerd *“om door middel van grondige onderzoeken de correcte toepassing door de aannemers van fiscale en sociale wetgeving te waarborgen”*⁶. Volgens de parlementaire voorbereiding beoogt de wetgever *“de strijd aan te binden tegen de koppelbazen en de bedrieglijke praktijken die ontstaan, enerzijds, uit de niet-betaling van sociale bijdragen, bedrijfsvoorheffing en BTW en, anderzijds, uit het bezetten van een belangrijk aantal arbeidsplaatsen door personen die sociale uitkeringen genieten en die prestaties verrichten met schending van de bepalingen betreffende de toekenning van die uitkeringen, of door buitenlanders die niet gemachtigd zijn te werken, wat tot gevolg heeft dat het aanbod vermindert voor de werkzoekenden die in orde met de voorschriften”*⁷. In de hierna volgende bespreking zullen we verder naar dit doel verwijzen als *“de strijd tegen zwartwerk”*.

De bedoeling om oneigenlijk gebruik tegen te gaan, fraude te voorkomen of dubbele vrijstelling te verhinderen, werd reeds eerder nuttig ingeroepen om bijzondere maatregelen ten aanzien van objectief bepaalde risicogroepen te verantwoorden⁸. Het doel van de beperking van de

⁴ S. VAN CROMBRUGGE, “De gelijkheid in het fiscaal recht”, *I.c.*, 44;

⁵ D. VAN HEUVEN, “Enkele beschouwingen over het gelijkheidsbeginsel”, *R.W.* 1990-1991, 588

⁶ Parl. St., Senaat, 1977-1978, nr. 415-1, p.38

⁷ *Ibid.*, p. 36

⁸ Arbitragehof 19 december 2002, *B.S.* 18 maart 2003, *Fiscoloog* 2003, 884, 16: Het Hof oordeelde dat een opdrachtgever die werkt met een niet-geregistreerd aannemer niet wordt gediscrimineerd in vergelijking met een opdrachtgever die werkt met een geregistreerd aannemer. Daar deze maatregel fraude moet voorkomen, oordeelde het Hof dat deze maatregel niet onevenredig is. Arbitragehof 30 januari 2002, *Bull. Bel.* 2002, (1428), 1436, B.5.2 met noot J. SPEECKE, *T.F.R.* 2002, afl. 225, 700: Overeenkomstig (oud) artikelen 393 en 394 WIB92 worden feitelijk gescheiden echtgenoten voor de vestiging van de belasting onderworpen aan het stelsel van de alleenstaanden, maar voor de invordering van belasting onderworpen aan het stelsel van de samenwonende gehuwden, hetgeen meebrengt dat de aanslag van de ex-echtgeno(o)t(e) op hen verhaalbaar is. Het Hof acht deze behandeling niet discriminerend daar de wetgever met deze regeling elke mogelijkheid tot heimelijke verstandhouding tussen de echtgenote ten nadele van de Schatkist heeft willen vermijden. De fraude die aldus zou kunnen voortvloeien uit de heimelijke verstandhouding van de echtgenoten werd door het Hof als objectief criterium voor het onderscheid aanvaard.

kosten tot deze gerelateerd aan een geregistreerde aannemers wordt aldus als een wettig doel beschouwd door het Hof. Hier valt op zich niets op aan te merken.

Redelijke verantwoording

Het bestaan van een redelijke verantwoording van het onderscheid tussen belastingplichtigen moet worden beoordeeld in functie van het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en de aard van ter zake geldende beginselen⁹.

Alvorens verder in te gaan op de verantwoording voor een beperking tot kosten van geregistreerde aannemers, wensen wij even de verhouding tussen artikel 90,10° WIB92 en artikel 101 WIB92 te belichten. Het betwiste artikel 101, §2 WIB92 bepaalt hoe de meerwaarde die op basis van artikel 90, 10° WIB92 belastbaar is, moet worden berekend. Beide artikelen werden ingevoerd bij Volmachtenbesluit van 20 december 1996¹⁰. Door de invoering van artikel 90, 10° WIB92 werden meerwaarden bij een “snelle verkoop” (binnen de vijf jaar) van een gebouwd onroerend goed belastbaar gesteld als divers inkomen en derhalve onderworpen aan een taxatie van 16,5% (art. 171, 4°, e WIB92)¹¹. Het doel van deze maatregel bestaat er aldus in meerwaarden te belasten die worden verwezenlijkt op in België gelegen gebouwde onroerende goederen die niet tot het beroepsvermogen behoren¹². Het “eigen woonhuis” van de belastingplichtige is evenwel vrijgesteld van deze taxatie¹³.

Terzake de objectieve verantwoording van het onderscheid verwijst het Hof naar artikel 101, §2, eerste lid, 2° WIB92 dat stelt dat de meerwaarde op een gebouwd onroerend goed dat de belastingplichtige heeft verkregen, wordt vastgesteld als de prijs waarvoor het goed door de belastingplichtige of door de schenker werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de BTW heeft gediend. Voor een gebouw dat door de belastingplichtige werd opgetrokken op een ongebouwd onroerend kon de wetgever voor het bepalen van de verkrijgingsprijs geen rekening houden met de prijs waarvoor het gebouw door de belastingplichtige werd verkregen, noch met de waarde die tot maatstaf van heffing voor het registratierecht heeft gediend. Om deze reden stelt het Hof dat de wetgever redelijker wijze kon bepalen dat de waarde van het opgetrokken gebouw wordt bepaald aan de hand van de prijs die tot maatstaf van heffing van de BTW heeft gediend. In het stelsel van de BTW wordt echter rekening gehouden met alle werken, inclusief de werken die door een niet-geregistreerd aannemer worden uitgevoerd. Om deze reden acht het Hof het niet kennelijk onredelijk om bij het bepalen van de meerwaarde van een door een belastingplichtige op een ongebouwd onroerend goed opgetrokken gebouw eveneens rekening te houden met de werken die door een niet-geregistreerd aannemer zijn uitgevoerd.

⁹ S. VAN CROMBRUGGE, “De gelijkheid in het fiscaal recht”, *l.c.*, 25

¹⁰ K.B. 20 december 1996 houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de art. 2 §1 en 3 § 1 2° en 3° van de Wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie (B.S. 31 december 1996, vierde uitgave); L. DILLEN, *Handboek Personenbelasting 2006*, 999-1002

¹¹ Circ. Nr. AFZ/97-41 d.d. 3 april 1997, *Bull. Nr. 772*, 1240.

¹² L. MAES en J. VAN DIJCK, “Meerwaardebelasting gebouwen: toepassingsmodaliteiten”, *Fiscoloog* 1998, 658, 5-8; X, “Fiscaal jaaroverzicht”, *Fisc. Koer.* 1997, nrs. 1-3, 14-21; P. LALEMAN, “Meerwaardebelasting op gebouwen heeft geringe impact...voorlopig toch”, *Fisc. Act.* 1997, 5/3

¹³ Artikel 93bis WIB92

Vervolgens verwijst het Hof naar de parlementaire voorbereiding betreffende de invoering van het stelsel van de aannemersregistratie en de daaraan gekoppelde strijd tegen zwartwerk als verantwoording voor de beperking in de berekening van de verkrijgingsprijs tot de werken uitgevoerd door een geregistreerd aannemer. Zoals hierboven reeds besproken wordt de strijd tegen fiscale fraude aanvaard als een geoorloofd doel van de betwiste maatregel. Niettegenstaande dat doel geoorloofd is, wensen wij enige kritische bedenking te maken bij deze argumentatie van het Grondwettelijk Hof.

Ter verantwoording van de onderscheiden behandeling verwijst het Hof naar de strijd tegen zwartwerk in het kader van de werkzaamheden aan gebouwen die als zodanig werden verworven. Hieruit zou men kunnen afleiden dat volgens het Hof de strijd tegen zwartwerk niet aan de orde zou zijn in het kader van de oprichting van een gebouw op een verkregen ongebouwd onroerend goed, doch slechts van toepassing is bij aanpassings-/verbeteringswerken aan een bestaand gebouw.

Het valt niet in te zien waarom de doelstelling om zwartwerk te voorkomen, een verschillende behandeling zou kunnen verantwoorden al naargelang het werken aan een nieuw gebouw dan wel aan een bestaand gebouw betreft: in beide gevallen is dat risico aanwezig en is de bestrijding van misbruiken in gelijke mate verantwoord. Een consequente houding zou dan kunnen zijn om ofwel in beide gevallen enkel rekening te houden met werken uitgevoerd door een geregistreerde aannemer ofwel in beide gevallen rekening te houden met alle werken. Het komt ons evenwel voor dat het behoud van het vereiste van geregistreerd aannemer onder invloed van het Europees recht, de rechtspraak inzake de aannemersregistratie in de BTW en de gewijzigde wetgeving niet langer houdbaar is (zie hierna).

Het Hof had o.i. alleszins kunnen oordelen dat er in casu geen redelijke verantwoording is voor de verschillende behandeling van, in het licht van de vooropgestelde fraudebestrijding, gelijke of minstens vergelijkbare situaties.

Evenredigheid

Bij haar evenredigheidscontrole gaat het Hof na of er een redelijk verband bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel van de maatregel. Het Hof dient zich bij deze evenredigheidscontrole evenwel zeer voorzichtig op te stellen. Er is immers slechts een marginale toetsing mogelijk¹⁴.

In casu bleef het evenredigheidsonderzoek zeer summier. Dit valt te betreuren, want een diepgaander evenredigheidsonderzoek had heel waarschijnlijk tot een andere uitspraak geleid.

Met verwijzing naar wat hiervoor werd besproken inzake het doel van de maatregel komt het ons voor dat deze beperking van de aftrek van kosten wegens niet-registratie van de aannemer in het geval van werken aan een bestaand gebouw niet evenredig is met het doel van de betwiste maatregel, namelijk de bestrijding van zwartwerk en de belastbaarheid van de meerwaarde wegens "snelle verkoop".

¹⁴ S. VAN CROMBRUGGE, "De gelijkheid in het fiscaal recht", *I.c.*, 51 met verwijzingen aldaar; P. PEETERS, "De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof", *I.c.*, 130-131

Men kan zich immers afvragen of de beperking tot werken uitgevoerd door geregistreerde aannemers pertinent is in de bestrijding van zwartwerk:

1. Zwartwerk kan ook op een andere manier worden tegengegaan: namelijk door het voorleggen van coherente facturen.
2. Het risico of probleem van zwartwerk is evenzeer aanwezig in geval van nieuwbouw, waar de beperking niet geldt.
3. Artikel 407 WIB92 bepaalt dat de hoofdelijke aansprakelijkheid en de inhoudingverplichting waarin is voorzien voor betaling aan niet-geregistreerde aannemers niet geldt voor natuurlijke personen die voor louter privé-doeleinden werken in onroerende staat laten uitvoeren. Artikel 90, 10° WIB92 is slechts van toepassing op meerwaarden die worden gerealiseerd in het kader van het beheer van privé-vermogen. De uitzondering voor werken voor louter privé-doeleinden (artikel 407 WIB92) was in casu aldus van toepassing.

De al dan niet registratie van de aannemer heeft hierdoor geen gevolgen op het vlak van de aansprakelijkheid noch met betrekking tot de inhoudingverplichting. De strijd tegen zwartwerk door middel van een aannemersregistratie, vervat in artikel 402 WIB92, viseert immers slechts (rechts)personen die beroepshalve werken laten uitvoeren¹⁵.

De gevolgen van het werken met niet-geregistreerde aannemers is overeenkomstig de bepalingen aangaande de aannemersregistratie niet van toepassing op personen die werken uitvoeren in het kader van het beheer van hun privé-vermogen. Wij menen dan ook dat het criterium van aannemersregistratie géén verschil kan verantwoorden op het vlak van de berekening van de meerwaarde gerealiseerd in het kader van het beheer van het privé-vermogen.

Daarnaast werd het doel van de aannemersregistratie de laatste jaren door de rechtspraak volledig uitgehold. Op basis van deze rechtspraak kan de vraag gesteld worden of de verplichting tot registratie van de aannemers niet strijdig is met het Europees recht.

Strijdigheid met het Europees recht?

Het Europees Hof van Justitie oordeelde in zijn arrest van 9 november 2006 dat de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid die verbonden zijn aan het werken met een niet in België geregistreerde aannemer uit een andere EU-Lidstaat strijdig is met het Europees beginsel van het vrij verkeer van diensten¹⁶.

Als reactie op deze rechtspraak werd de toepassing van de hoofdelijke aansprakelijkheid en de inhoudingsplicht niet langer afhankelijk gesteld van het feit of een aannemer al dan niet in België

¹⁵ C. BUYSSE, "Inhoudingsplicht en hoofdelijke aansprakelijkheid: strijdig met het EU-recht", *Fiscoloog* 2006, 1047, 8

¹⁶ Hof van Justitie 9 november 2006, C-433/04, *Fiscoloog* 2006, 1047, 8-10

geregistreerd is¹⁷. Het criterium voor de inhoudingsplicht en voor het ontstaan van de hoofdelijke aansprakelijkheid is voortaan het bestaan van sociale en/of fiscale schulden in hoofde van (onder)aannemer¹⁸. Door deze wetswijziging is de doelstelling van de aannemersregistratie, met name de bestrijding van zwartwerk, grotendeels verloren gegaan. Het wel of niet geregistreerd zijn heeft aldus geen belang meer om na te gaan of er al dan niet inhoudingen moeten gebeuren en of men hierdoor eventueel hoofdelijk aansprakelijk is¹⁹. Indien de criteria van artikel 101 §2 WIB92 werkelijk gericht zijn op de strijd tegen zwartwerk, is het wenselijk dat dit artikel in het licht van de gewijzigde wetgeving inzake aannemersregistratie zou worden aangepast.

Hierbij kan de vraag worden gesteld waarom deze aannemersregistratie werd behouden. Door de wetswijziging werd immers de initiële doelstelling voor de aannemersregistratie, namelijk bestrijding van zwartwerk (zie hierboven), volledig losgekoppeld van de registratieverplichting. In de memorie van toelichting bij de Programmawet van 27 april 2007 die de inhoudingsplicht loskoppelde van de aannemersregistratie, was het behoud van de aannemersregistratie nodig omdat *“tal van andere bepalingen als voorwaarde verwijzen naar het werken met een geregistreerd aannemer. In die context kan de registratie niet zomaar worden afgeschaft”*²⁰.

Het Grondwettelijk Hof verwijst in het hier besproken arrest naar het doel van de aannemersregistratie, de bestrijding van zwartwerk, als verantwoording voor de betwiste maatregel en de onderscheiden behandeling. Uit de Memorie van Toelichting bij de Programmawet van 27 april 2007 blijkt evenwel dat de aannemersregistratie, zoals deze op heden bestaat, slechts bestaat om bestaande bepalingen waarin aannemersregistratie als voorwaarde wordt opgelegd, te kunnen behouden zonder die één voor één te moeten aanpassen. Het argument van de strijd tegen zwartwerk dat het Grondwettelijk Hof in zijn beoordeling aanhaalt, lijkt geen rekening te houden met voormelde Memorie van Toelichting. Het verband tussen de aannemersregistratie en de strijd tegen zwartwerk is immers doorbroken door de Programmawet van 27 april 2007.

In dit verband kan verwezen worden naar een recent vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen waarbij de rechter oordeelde dat de voorwaarde voor het verkrijgen van het verlaagde BTW-tarief dat de werken moeten uitgevoerd zijn door een geregistreerd aannemer, strijdig is met het “neutraliteitsbeginsel” dat op het gebied van BTW van toepassing is²¹. Het is vaststaande rechtspraak van het Europees Hof dat het beginsel van fiscale neutraliteit van de BTW “zich er met name tegen verzet, dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de BTW ongelijk worden behandeld”. Op basis van dit vonnis heeft het al dan niet geregistreerd zijn als aannemer voor de toepassing van de BTW-tarieven geen bestaansreden meer. Niettegenstaande dit vonnis een specifieke BTW-problematiek behandelt, menen wij dat deze uitspraak eveneens invloed heeft op het vlak van de inkomstenbelasting.

¹⁷ Artikel 138 – 146 Programmawet van 27 april 2007, B.S. 8 mei 2007; G. VAN LIERDE en L. MONSEREZ, “De nieuwe registratieregeling: een voorbeeld van de moeilijke verhouding tussen het vrij verkeer van diensten en de Belgische bouwsector”, *Oriëntatie* 2008, 5, 125

¹⁸ J. VAN DYCK, “Ketenaansprakelijkheid blijft onrechtstreeks wel bestaan”, *Fiscoloog* 2007, 1068, 1

¹⁹ I. MASSIN en G. VAN LIERDE, “Nieuwe regeling aannemersregistratie: vooral bijkomende administratie”, *Fiscoloog* 2008, 1126, 5-6

²⁰ Parl. St. Kamer 2006-2007, nr. 51-3958/001, p 59

²¹ Rb. Antwerpen 4 november 2009, met noot J. VAN DYCK, *Fiscoloog* 2009, 1182, 1-2

Immers, de vraag kan worden gesteld of een verschillende behandeling van twee vergelijkbare situaties te verantwoorden is op basis van een regeling die inzake BTW als strijdig met het neutraliteitsbeginsel wordt bevonden, hetgeen een fundamenteel begrip is in de BTW-wetgeving. Dit zou een bijkomende aanzet voor de wetgever kunnen zijn om in art. 101 § 2 WIB92 het vereiste van de aannemersregistratie te laten vallen.

Registratie als aannemer is zowel mogelijk voor Belgische aannemers als voor buitenlandse aannemers. Naar aanleiding van het hierboven vermelde arrest van het Europees Hof van Justitie van 9 november 2006 werd eveneens een nieuwe registratieprocedure ingevoerd²². Door middel van deze nieuwe procedure heeft de wetgever getracht om elke discriminatie tussen Belgische en buitenlandse aannemers weg te werken. Deze nieuwe procedure heeft in de praktijk evenwel een belangrijke administratieve last tot gevolg²³. Niettegenstaande de procedure voor registratie werd versoepeld, blijft de aannemersregistratie de toegang tot de Belgische markt belemmeren voor buitenlandse (onder)aannemers. Ter illustratie kan hierbij verwezen worden naar het antwoord van de minister van Financiën op een parlementaire vraag van de heer Van de Velde betreffende de gewijzigde procedure voor de aannemersregistratie. Indien de opdrachtgever van de werken een beroep doet op een buitenlandse (onder)aannemer die geen ondernemingsnummer heeft bij de Kruispuntbank van Ondernemingen i.e. geen geregistreerd aannemer is, dient de opdrachtgever steeds een attest op te vragen waaruit het bedrag van eventuele fiscale schulden van de buitenlandse aannemer blijkt²⁴. Indien een buitenlandse aannemer zijn diensten op de Belgische markt wenst aan te bieden, zal dit bijkomende inspanningen vergen van de opdrachtgever en/of de (onder)aannemer.

Er kan aldus nog steeds worden verdedigd dat, ondanks de gewijzigde registratieprocedure, de aannemersregistratie de toegang tot de Belgische markt voor buitenlandse aannemers nog steeds wordt belemmerd. De gewijzigde registratieprocedure kan aldus nog steeds strijdig worden bevonden met het vrije verkeer van diensten.

Conclusie

In het besproken arrest oordeelde het Grondwettelijk Hof dat artikel 101 §2 WIB92 geen discriminatie bevat. Nochtans menen wij dat er elementen voorhanden zijn om de betwiste maatregel strijdig te bevinden met het gelijkheidsbeginsel en toe te laten dat bij de berekening van de meerwaarde wordt rekening gehouden met alle werken ongeacht het een bestaand gebouw dan wel een nieuwbouw betreft.

Vooreerst kunnen ernstige bedenkingen gemaakt worden bij de pertinentie van de redelijke verantwoording van de ongelijke behandeling. Immers, door wijziging van de regels inzake de aannemersregistratie is de band tussen enerzijds bestrijding van het zwartwerk en anderzijds de registratie van de aannemer doorbroken. De verwijzing door het Hof naar de strijd tegen zwartwerk als redelijke verantwoording voor het onderscheid is aldus weinig afdoend.

²² K.B. 27 december 2007, *B.S.* 31 december 2007

²³ I. MASSIN en G. VAN LIERDE, "Nieuwe regeling aannemersregistratie: vooral bijkomende administratie", *Fiscoloog* 2008, 1126, 9

²⁴ P.V. nr. 448, van de heer Van de Velde d.d. 4 mei 2009, *Vr. en Antw.*, Kamer, 2008-2009, nr. 062, blz. 202-205

Verder menen wij dat het onderscheid in de betwiste maatregel, het vereiste van werken uitgevoerd door een geregistreerd aannemer, niet evenredig is met de het doel ervan, de bestrijding van zwartwerk. Er bestaan immers valabele, minder verregaande alternatieven om het beoogde doel te bereiken.

Tot slot, in het licht van de Europese rechtspraak betreffende de aannemersregistratie en de belemmering van het vrij verkeer van diensten, werd de interne regelgeving van de aannemersregistratie grondig gewijzigd. Zo werd onder meer de inhoudingsplicht gekoppeld aan de effectieve aannemersschulden (zowel fiscale als sociale) en niet meer aan de registratie zelf. Indien de wetgever bij de berekening van de meerwaarde van gebouwde onroerende goederen een vereiste wil hanteren ter bestrijding van zwartwerk, dan lijkt ons de aannemersregistratie daarvoor niet (meer) geschikt. Bovendien kan het behoud van de aannemersregistratie op zich in vraag worden gesteld gelet op de feitelijke belemmering ervan van het vrij verkeer van diensten, die ondanks de wetswijziging nog blijft bestaan.

Pieter Souffriau en Karen Moser
Tiberghien Advocaten